

## Fiskus w sieci – opodatkowanie handlu elektronicznego

### 1. Wstęp

Już pod koniec XX wieku nastąpił gwałtowny rozwój nowych technologii, zwłaszcza niespotykanych wcześniej narzędzi komunikacji, w tym sieci komputerowej, jaką jest Internet. Pojawiły się nieznane dotąd dziedziny działalności, takie jak np. sprzedaż internetowa oraz nowe rodzaje dóbr niematerialnych – pliki różnych formatów, programy komputerowe itp. Dobra te stały się przedmiotem obrotu, a nowe formy komunikacji zmieniły na zawsze oblicze handlu, zwłaszcza tego międzynarodowego. Rosnącą skalę zagadnienia może potwierdzić fakt, że w 2008 roku ponad 1/3 mieszkańców Unii Europejskiej dokonywała zakupów przez Internet<sup>2</sup>.

Gdy poruszana jest prawna problematyka handlu elektronicznego, pierwsze na myśl nasuwają się zagadnienia cywilnoprawne – teoria zawierania umów, tryb ofertowy, ustalenie miejsca zawarcia umowy, szczegółowej treści świadczenia czy odpowiedzialności w wypadku niewykonania lub nieprawidłowego wykonania zobowiązania. Dopiero w dalszej kolejności do rozważenia zostaje poddana tematyka publicznoprawna – w szczególności opodatkowanie. Być może wynika to z faktu, iż handel elektroniczny jest stosunkowo młodą dziedziną i nie ma zbyt wielu publikacji w tym zakresie. Dodatkowo wskazać trzeba, że organy podatkowe często same mają problemy z poradzeniem sobie z nowym stanem faktycznym, co potwierdza skomplikowanie tej materii.

---

<sup>1</sup> Absolwent prawa na WPiA UG.

<sup>2</sup> Dane, które ukazały się ostatnio na stronie internetowej [www.europa.eu](http://www.europa.eu), pokazują, że 32% mieszkańców UE w wieku 16-74 lata przynajmniej raz w 2008 roku dokonało zakupów przez Internet. Tendencja jest rosnąca, gdyż odsetek osób kupujących poprzez sieć wynosił w 2004 – 20%, w 2006 – 26%, a w 2007 – 30%. Do najpopularniejszych towarów nabywanych przy pomocy Internetu należały podróże i ubrania. Pełna statystyka: <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=STAT/09/43&type=HTML&aged=0&language=EN&guiLanguage=en> [ostatnia wizyta: 8.04.2009].

Żeby przyjrzeć się bliżej zagadnieniom podatkowym handlu elektronicznego trzeba najpierw ustalić zakres przedmiotowy tego pojęcia. Obejmuje ono sporo dziedzin i działalności, z którymi mamy do czynienia na co dzień. W literaturze przedmiotu wyróżnia się obecnie w ramach *e-commerce* trzy modele biznesowe (rodzaje zdarzeń gospodarczych)<sup>3</sup>. Pierwszy z nich to zdarzenia inicjowane za pomocą komunikacji elektronicznej, ale wykonywane metodą tradycyjną. Przykładem są tutaj zakupy sprzętu RTV/AGD w sklepach internetowych. Na kolejny model składają się zdarzenia inicjowane bez pomocy komunikacji elektronicznej, ale wykonywane za pośrednictwem takich mediów. Trzeci natomiast obejmuje zdarzenia zarówno inicjowane, jak i wykonywane za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej, np. zakup i ściągnięcie oprogramowania bezpośrednio ze strony producenta, bez użycia nośnika w postaci CD czy DVD – nazywany czasem „czystym handlem elektronicznym” (*pure e-commerce*)<sup>4</sup> lub *on-line supplies*.

Z powyższym podziałem koresponduje drugi, dokonany ze względu na dwie podstawowe formy działalności<sup>5</sup>, wyróżniający pośredni handel elektroniczny – tylko zamawianie dobra odbywa się za pomocą środków elektronicznych, jego dostawa następuje drogą tradycyjną oraz bezpośredni handel elektroniczny – zarówno zamawianie, jak i dostawa oraz zapłata następują *on-line* (czyli odpowiednik *pure e-commerce*).

Samo zdefiniowanie handlu elektronicznego jest o tyle trudne, że definicji jest sporo, a niektóre z nich są tak szerokie, że obejmują „cały zbiór działań umożliwiających zawieranie transakcji w sieci”<sup>6</sup>.

Niezależnie od tego, jak szeroko zakreślona zostanie definicja handlu elektronicznego, daje się wyróżnić kilka jego cech charakterystycznych<sup>7</sup>. Pierwszą z nich jest zdematerializowany charakter – *e-commerce* odbywa się poprzez wymianę danych elektronicznych, czy to samo zamawianie, czy też realizację zlecenia (zakup tzw. dóbr zdigitalizowanych). Najczęściej ma on też charakter międzynarodowy, gdyż uczestniczą w nim podmioty z różnych państw (w takiej sytuacji pojawia się też najwięcej problemów z dziedziny podatków). Oczywiście transakcja odbywa się na odległość, a więc bez fizycznej obecności stron zawieranej umowy, co wiąże się z pewną anonimowością, gdyż nie zawsze łatwo można określić, kto w rzeczywistości jest kontrahentem. Warto również zauważyć, że ceny przy zakupach przez sieć są zazwyczaj niższe, mniejsza jest możliwość zapoznania się z nabywanym produktem, ale za to większy zakres ochrony prawnej – będący zapewne skutkiem większości poprzednich cech<sup>8</sup>.

<sup>3</sup> M. Barta, *Handel elektroniczny – współczesne wyzwanie dla fiskusa*, [w:] *Handel elektroniczny. Problemy prawne*, red. J. Barta, R. Markiewicz, Kraków 2005, s. 746.

<sup>4</sup> R. Warner, *E-commerce and the WTO: begin laissez faire or a knotty conundrum?*, [w:] M. Barczewski, M. Miłoś, R. Warner, *When Worlds Collide: Intellectual Property, High Technology and the Law*, Warszawa 2008, s. 224.

<sup>5</sup> T. Lipowski, *Opodatkowanie handlu elektronicznego – stanowisko Unii Europejskiej*, Głosa 3/2002, s. 9.

<sup>6</sup> K. Kowalik-Bańczyk, *Sposoby regulacji handlu elektronicznego w prawie wspólnotowym i międzynarodowym*, Kraków 2006, s. 39. Tak szeroką definicję autorka przyjęła na potrzeby swojego opracowania. Stwierdziła, iż chociaż do zawarcia stosunków prawnych określanych jako handel elektroniczny dochodzi między dostawcami treści a końcowymi użytkownikami Internetu, to jednak trzeba objąć zakresem omawianego pojęcia również zagadnienia dostępu do infrastruktury komunikacyjnej oraz jej kompatybilności.

<sup>7</sup> *Ibidem*, s. 41. Patrz także: T. Lipowski, *op. cit.*, s. 9.

<sup>8</sup> Za przykład można tu podać prawo odstąpienia od umowy w ciągu 10 dni przy zakupach na odległość – Art. 7 ustawy z dnia 2 marca 2000 r. o ochronie niektórych praw konsumentów oraz o odpowiedzialności

Powyższe podziały oraz cechy charakterystyczne dają wyobrażenie o zakresie działalności, jaką jest objęta pojęciem „handel elektroniczny”.

W czasach coraz to szybszego rozwoju handlu elektronicznego zaczęto zwracać uwagę na to, że klasyczne konstrukcje prawa podatkowego, zwłaszcza tego bezpośredniego ze względu na jego cechy, nie zawsze znajdują do niego zastosowanie, powodując z jednej strony nieuzasadnione pozostawianie zjawisk gospodarczych poza zakresem opodatkowania, a z drugiej równie nieuzasadnione nadmierne opodatkowanie<sup>9</sup>. Kontrowersje pojawiły się zarówno przy podatkach bezpośrednich, jak i pośrednich, czego przykłady znajdują się w dalszej części artykułu.

## 2. Trzy podstawowe koncepcje

Na początku przedstawić należy trzy zasadnicze koncepcje dotyczące opodatkowania działalności, jaką jest *e-commerce*<sup>10</sup>.

Pierwsza z nich traktuje Internet jako sferę wolną od podatków<sup>11</sup>. To stanowisko argumentowano potrzebą rozwoju handlu elektronicznego i jednocześnie obawą przed zahamowaniem jego upowszechniania się w gospodarce. Przykładem realizacji tej koncepcji w praktyce jest ustawa przyjęta w 1998 roku przez Kongres Stanów Zjednoczonych – *Internet Tax Freedom Act*, która wprowadziła 3-letnie, później przedłużone przez *Internet Nondiscrimination Act*, moratorium na ustanawianie nowych podatków stanowych mających na celu opodatkowanie transakcji internetowych oraz usług dostępu do Internetu. To podejście zostało skrytykowane głównie ze względu na złamanie zasady równości – jego stosowanie doprowadzało do sytuacji, w której w przypadku zakupu niektórych produktów drogą tradycyjną na kupującego został przerzucony ciężar podatkowy np. w postaci VAT-u, czego można było uniknąć, kupując ten sam towar wyłącznie przy użyciu środków komunikacji elektronicznej. Najlepszy przykład to zakup pliku muzycznego na płycie CD lub poprzez ściągnięcie go z sieci – w pierwszym przypadku w jego cenę wliczany był podatek pośredni, w drugim zaś nie. Niektórzy uważają, że uprzywilejowanie *e-commerce* w zakresie podatków może mieć miejsce jedynie wtedy, gdy zyski społeczne przerosną prywatne<sup>12</sup>.

Kolejna koncepcja to BIT TAX – czyli opodatkowanie *sui generis*. Jest ona o tyle ciekawa, że zakłada stworzenie oddzielnego systemu podatkowego stosowanego wyłącznie przy transakcjach realizowanych przy użyciu Internetu. Sformułowano w niej

---

za szkodę wyrządzoną przez produkt niebezpieczny (Dz. U. z 2000, Nr 22, poz. 271).

<sup>9</sup> M. Barta, *op. cit.*, s. 742.

<sup>10</sup> *Ibidem*, s. 742-745.

<sup>11</sup> W sieci znaleźć można sporo raportów oraz informacji związanych z tą koncepcją. Patrz: CRS Report for Congress <http://ncseonline.org/NLE/CRSreports/Economics/econ-84.cfm?&CFID=7661948&CFTOKEN=7572910> [ostatnia wizyta: 14.04.2009]. Zbiór linków do sporej liczby dokumentów można znaleźć także pod adresem: [http://www.cob.sjsu.edu/nellen\\_a/e-links.html](http://www.cob.sjsu.edu/nellen_a/e-links.html) [ostatnia wizyta: 14.04.2009].

<sup>12</sup> P.B. Tigre, D. O' Connor, *Policies and Institutions for e-commerce readiness: What can developing countries learn from OECD experience?*, <http://ideas.repec.org/p/oec/devaaa/189-en.html> [ostatnia wizyta: 8.04.2009]

teoretyczne założenia nowego podatku, gdzie przedmiotem opodatkowania byłaby komercyjna transmisja danych, a jego podstawę stanowiłaby ilość przesyłanych danych. Pomysł ten spotkał się ze zdecydowaną krytyką. Zarzucano mu m.in. brak zależności między rozmiarem danych a ich ekonomiczną wartością oraz złamanie zasady neutralności opodatkowania<sup>13</sup>.

Ostatnim pomysłem w tej dziedzinie było dostosowanie istniejących klasycznych regulacji do specyfiki handlu elektronicznego. To podejście okazało się najwłaściwsze i jest obecnie najpowszechniejsze. Wiele z dotychczasowych rozwiązań prawnopodatkowych daje się zastosować do *e-commerce* wprost. Szczególnie przy pośrednim handlu elektronicznym nie ma z tym większego problemu, gdyż tam tylko nawiązywanie transakcji odbywa się przy użyciu Internetu, samo zaś wykonanie zobowiązania następuje w tradycyjnej formie, np. wysyłka pocztą, kurierem, dzięki czemu nie ma potrzeby dokonywania zbyt wielu modyfikacji przepisów prawa podatkowego.

### 3. Poszukiwanie jednolitych rozwiązań

Kiedy znamy już podejście większości krajów współczesnego świata do kwestii podatkowych związanych z handlem elektronicznym, nadchodzi moment zastanowienia się nad jednolitymi rozwiązaniami czy też współpracą międzynarodową w tym zakresie. Internet nie jest tworem, który można podzielić pomiędzy poszczególne kraje czy wyznaczyć mu granice odpowiadające granicom państwowym i w ten sposób określić jurysdykcję danego państwa nad którymś z obszarów Internetu. W zakresie regulacji komunikacji elektronicznej potrzebne są przepisy nie tylko krajowe, ale również międzynarodowe, co podkreśla się w literaturze<sup>14</sup>.

Wśród organizacji międzynarodowych, które podjęły omawianą tematykę są m.in. Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (Organization for Economic Cooperation and Development, dalej: OECD) oraz Światowa Organizacja Handlu (World Trade Organization, dalej: WTO). Pomimo tego, że obie wydają dokumenty prawne, które nie wiążą państw, czyli tzw. *soft law*, to ich pomysły i zalecenia niejednokrotnie są wprowadzane w życie, czy to przez państwa członkowskie tych organizacji, czy to państwa nienależące do nich, które uznały zawarte w nich rozwiązania za odpowiednie dla swojego porządku prawnego.

---

<sup>13</sup> Zgodnie z tą zasadą system podatkowy powinien traktować podobne ekonomicznie przychody w ten sam lub analogiczny sposób, niezależnie od tego, czy zostały uzyskane przy pomocy środków elektronicznych, czy przy użyciu tradycyjnych form handlu. Patrz: E. Juchnevic, *Legal issues of e-commerce taxation – taxation principles and jurisdiction*, [w:] *When Worlds...*, *op. cit.*, Warszawa 2008, s. 224.

<sup>14</sup> K. Kowalik-Bańczyk, *op. cit.*, s. 21.

#### 4. OECD

W dniach 17-21 listopada 1997 roku w Turku w Finlandii odbyła się międzynarodowa konferencja pod nazwą „Zniesienie barier globalnego handlu elektronicznego” zorganizowana przez OECD oraz rząd Finlandii we współpracy z Komisją Europejską oraz rządem Japonii<sup>15</sup>. Był to pierwszy poważny krok zmierzający do ujednolicenia stanowiska w sprawie polityki dotyczącej handlu elektronicznego. Jakkolwiek nie dokonano tam żadnych wiążących ustaleń, to konferencja osiągnęła swój cel – była szansą na rozpoczęcie dialogu oraz zwiększenie wśród jej uczestników, przedstawicieli rządów, organizacji międzynarodowych oraz osób prywatnych, świadomości w zakresie omawianej tematyki i problemów z nią związanych. Jej głównym celem było przygotowanie się do konferencji w Ottawie, podczas której miały zostać podjęte konkretne kroki zmierzające do ustalenia wspólnej polityki w sprawie *e-commerce* oraz sposobów jej realizacji.

Kontynuacją działań podjętych w Turku była wspomniana konferencja w Ottawie, która odbyła się 8 października 1998 roku. Zostali na nią zaproszeni ministrowie 30 najbardziej uprzemysłowionych krajów świata. Tytuł jaki jej nadano to „Świat bez granic – uświadomienie potencjału handlu elektronicznego”. Efektem prac podczas tego spotkania było stworzenie dokumentu zatytułowanego „Handel elektroniczny – ramowe warunki opodatkowania”<sup>16</sup>. Przedstawione zostały w nim m.in. zasady podatkowe, które powinny mieć zastosowanie do opodatkowania handlu elektronicznego. OECD do zasad tych zalicza neutralność, zgodnie z którą opodatkowanie powinno być niezależnie od tego, czy forma transakcji jest elektroniczna czy tradycyjna. Decyzje biznesowe powinny być podejmowane w oparciu o ekonomię, a nie o rozwiązania systemu podatkowego. Podatnicy w podobnej sytuacji powinni podlegać podatkom w podobnej wysokości. Kolejną zasadą wskazaną przez OECD jest efektywność – koszty, jakie ponoszą podatnicy w związku z istnieniem systemu podatkowego, powinny być jak najniższe. Ważne są również pewność i prostota, ponieważ reguły podatkowe powinny być jasne i proste do zrozumienia, żeby podatnik mógł przewidywać konsekwencje podatkowe transakcji z góry. Nie można zapomnieć o zasadzie sprawiedliwości, zgodnie z którą opodatkowanie powinno wytwarzać właściwą wysokość podatku we właściwym czasie. System ten powinna charakteryzować także elastyczność – powinien być on na tyle dynamiczny, by dotrzymać kroku technologicznemu i handlowemu rozwojowi.

W związku z powyższymi założeniami przedstawiono również wyzwania, jakie stoją przed władzami podatkowymi chcącymi realizować powyższe zasady. Najważniejsze z nich to wykorzystanie nowych technologii do obsługi podatników i administrowania systemem podatkowym, utrzymywanie zdolności do zabezpieczenia dostępu do wiarygodnych i weryfikowalnych informacji, by zidentyfikować podatnika oraz uzyskiwanie informacji niezbędnych do administrowania systemem podatkowym, zapewnienie przez poszczególne kraje stworzenia właściwych systemów do kontroli i pobierania podatków. Wskazano

---

<sup>15</sup> Raport z konferencji oraz pełną listę uczestników można znaleźć pod adresem: <http://www.oecd.org/dataoecd/37/55/2751237.pdf> [ostatnia wizyta: 8.04.2009]

<sup>16</sup> *Electronic commerce: Taxation framework conditions*, <http://www.oecd.org/dataoecd/46/3/1923256.pdf>. [ostatnia wizyta: 8.04.2009].



również na potrzebę stosowania szeregu założeń dotyczących podatków konsumpcyjnych, m.in. opodatkowanie podatkiem pośrednim tam, gdzie miała miejsce konsumpcja, traktowanie dostawy produktów cyfrowych jako dostawy usług, zapewnienie przez kraje odpowiednich systemów we współpracy ze Światową Organizacją Zwyczajów<sup>17</sup> oraz konsultowanie się z przewoźnikami i innymi zainteresowanymi stronami, by zebrać podatek od importu dóbr fizycznych. Za ważne zalecenie uznano również tworzenie porozumień międzynarodowych i nawiązywanie współpracy.

Odnosząc się do dziedziny administracji podatkowej, uczestnicy konferencji podkreślili, że niezbędne jest wprowadzenie łatwiejszych, szybszych i bezpieczniejszych sposobów płacenia podatków oraz uzyskiwania zwrotu podatku.

Prace w OECD kontynuowano z podziałem na techniczne grupy doradcze (Technical Advisory Groups – TAGs). Jedną z nich zajmowała się wprowadzaniem w życie ustalonych wcześniej wytycznych dotyczących podatków pośrednich. Już w 2001 roku pojawił się pierwszy raport tej grupy, który zawierał między innymi wskazówki i analizy pozwalające na prawidłowe ustalenie miejsca konsumpcji oraz usprawnienie mechanizmów poboru podatków<sup>18</sup>. W kolejnych pracach podkreślano również potrzebę zdefiniowania pojęcia zakładu (*place of permanent establishment*).

Prócz wspomnianego wyżej raportu z 2001 roku dwa lata później został przygotowany kolejny<sup>19</sup>. Wskazano w nim, że udało się dokonać zmiany w Konwencji Modelowej OECD, na której wzorują się treści wszystkich umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, skutkującej wyjaśnieniem, w jakich okolicznościach sprzęt komputerowy – serwer – znajdujący się w określonej lokalizacji, może stanowić miejsce stałego zarządu. To właśnie w tej Konwencji najbardziej widoczne są efekty prac Komisji. Przedstawione zostaną przy omawianiu wybranych rozwiązań przyjętych w poszczególnych podatkach.

## 5. WTO

Rozmowy na forum WTO doprowadziły do przyjęcia przez tę organizację 20 maja 1998 roku na Drugiej Ministerialnej Konferencji w Genewie deklaracji w sprawie handlu elektronicznego<sup>20</sup>, w której ministrowie państw członkowskich WTO stwierdzili, że Rada Generalna tej organizacji w ciągu następnych spotkań na specjalnych sesjach przygotuje całościowy program, by zbadać wszystkie powiązane z handlem elektronicznym zagadnienia, między innymi nakładanie ceł na usługi elektroniczne. Jednocześnie kraje członkowskie zobowiązały się nie nakładać na transakcje elektroniczne ceł, tzw. moratorium. Program pracy przygotowany w ramach WTO zakładał między innymi, że kontrolę nad procesem analizy zagadnień handlu elektronicznego sprawować będzie Rada Generalna, która zajmować się będzie jednocześnie raportowaniem postępów. Dla celów tych działań

---

<sup>17</sup> <http://www.wcoomd.org> [ostatnia wizyta: 8.04.2009]

<sup>18</sup> <http://www.oecd.org/dataoecd/37/19/2673667.pdf> [ostatnia wizyta: 8.04.2009]

<sup>19</sup> *Implementation of The Ottawa Taxation Framework Conditions*, <http://www.oecd.org/dataoecd/45/19/20499630.pdf> [ostatnia wizyta: 8.04.2009]

<sup>20</sup> [http://www.wto.org/english/tratop\\_e/ecom\\_e/ecom\\_briefnote\\_e.htm](http://www.wto.org/english/tratop_e/ecom_e/ecom_briefnote_e.htm) [ostatnia wizyta: 8.04.2009]

stworzono nawet definicję handlu elektronicznego<sup>21</sup>. W programie przypisano również zadania poszczególnym radom (Radzie ds. Handlu Usługami, Radzie ds. Handlu Towarami, Radzie TRIPS – zagadnienia własności intelektualnej) i Komitetowi ds. Handlu i Rozwoju. Prace te były kontynuowane na Trzeciej Konferencji Ministerialnej w Seattle (1999) oraz podczas Czwartej Konferencji Ministerialnej w Doha (2001) – zdecydowano wtedy o przedłużeniu moratorium w paragrafie 34. Deklaracji Doha<sup>22</sup>. Kolejnym spotkaniem, które wywarło wpływ na postęp prac WTO, była Piąta Konferencja Ministerialna w Cancun w 2003 roku, a kolejnym dokumentem podpisanym przez ministrów była deklaracja z Hong Kongu z 2005 roku. Jej paragraf 44. odnosi się do handlu elektronicznego<sup>23</sup>. Dostrzeżono, że prace jeszcze się nie zakończyły, a dodatkowo po raz kolejny przedłużono moratorium.

Jeśli chodzi o konkretne rozwiązania, to należy pamiętać, że WTO zaczęło traktować dostarczenie dóbr elektronicznych jako usługę, a nie dostarczenie dobra, w związku z czym mają zastosowanie do niego zobowiązania wynikające z GATS (General Agreement on Trade in Services), a nie GATT (General Agreement on Tariffs and Trade). Taki stan powoduje zróżnicowanie w traktowaniu transakcji, których ekonomiczny efekt jest taki sam, a jedynie wykonanie zamówienia jest dokonane za pomocą różnych środków: raz elektronicznego, raz tradycyjnego, o czym już wspomniano. W swoich rozważaniach na temat opodatkowania handlu elektronicznego WTO opiera się na dorobku OECD, wskazując na te same problemy, podkreślając jednocześnie duże znaczenie administracji podatkowej korzystającej z dorobku technologii przy poborze podatku<sup>24</sup>.

## 6. Unia Europejska

W przypadku Unii Europejskiej zagadnienia handlu elektronicznego są o tyle trudne, że niewiele jest orzecznictwa ETS odnoszącego się do tej dziedziny. Widoczny jest jednak znaczny wpływ rozwiązań amerykańskich na regulacje UE w tej materii, choć o ile USA za cel ma nieingerencję, to UE nastawiona jest na regulację tych zagadnień<sup>25</sup>. W literaturze podkreśla się pomysłowość i skuteczność Wspólnoty w działaniu w tym zakresie<sup>26</sup>. UE dokonuje daleko idącej harmonizacji, zwłaszcza w dziedzinie podatków pośrednich. Jednym z ważniejszych dokumentów, jaki w tym zakresie wydała Unia, jest Dyrektywa 2002/38/WE dotycząca zastosowania podatku VAT przy usługach radiowych i telewizyjnych oraz niektórych wspieranych elektronicznie usług oraz kolejne dyrektywy, które wydłużały zakres stosowania rozwiązań w niej przyjętych. Szczegółowy opis tych regulacji znajduje się poniżej.

---

<sup>21</sup> Zgodnie z programem pracy jako *e-commerce* należy rozumieć produkcję, dystrybucję, reklamę, sprzedaż i dostawę dóbr i usług za pomocą środków elektronicznych.

<sup>22</sup> [http://www.wto.org/english/thewto\\_e/minist\\_e/mino1\\_e/mindecl\\_e.htm#electronic](http://www.wto.org/english/thewto_e/minist_e/mino1_e/mindecl_e.htm#electronic) [ostatnia wizyta: 8.04.2009]

<sup>23</sup> [http://www.wto.org/english/thewto\\_e/minist\\_e/mino5\\_e/final\\_text\\_e.htm#ecom](http://www.wto.org/english/thewto_e/minist_e/mino5_e/final_text_e.htm#ecom) [ostatnia wizyta: 8.04.2009]

<sup>24</sup> *Electronic commerce and the role of WTO. Special Studi*, [http://www.wto.org/english/res\\_e/booksp\\_e/special\\_study\\_2\\_e.pdf](http://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/special_study_2_e.pdf) [ostatnia wizyta: 8.04.2009]

<sup>25</sup> K. Kowalik-Bańczyk, *op. cit.*, s. 25.

<sup>26</sup> *Ibidem*, s. 51.

## 7. Zagadnienia szczególne

### 7.1. Podatki pośrednie

Do roku 2002 w Unii Europejskiej transakcje *on-line* traktowane jako usługi opodatkowane były w miejscu świadczenia, którym zgodnie z art. 9 ust. 1 Dyrektywy 1977/388/ECC (dalej: VI Dyrektywa)<sup>27</sup> było wtedy miejsce siedziby usługodawcy. Od tej zasady istniały wyjątki wymienione w ustępach 2 i 3, ale nie zawierały one dostawy usług za pomocą Internetu. Skutkiem takiej regulacji było obciążenie tej działalności podatkiem VAT w miejscu, gdzie wytwórca dobra niematerialnego miał siedzibę, czyli w jednym z krajów UE. Ten stan prawny implikował dwa zasadnicze problemy<sup>28</sup>. Pierwszy z nich to oderwanie miejsca opodatkowania od miejsca świadczenia usługi, co zaprzecza istocie podatku VAT jako podatku konsumpcyjnego, a więc takiego, który powinien być ponoszony w kraju, w którym dochodzi do ostatecznej konsumpcji świadczenia – tzw. reguła terytorialności. Po drugie ówczesny stan powodował zakłócenie konkurencji między dostawcami dóbr elektronicznych z UE a tymi spoza Wspólnoty. Unijni przedsiębiorcy zobowiązani byli do zwiększenia ceny usługi o podatek VAT obowiązujący w kraju ich siedziby, niezależnie od tego, czy sprzedawali je konsumentom wewnątrz Unii czy poza nią. Natomiast przedsiębiorcy spoza Unii zazwyczaj nie musieli tego robić, przez co ich usługi były tańsze.

Rozwiązanie tego problemu przyniosła Dyrektywa 2002/38/WE, którą dodano do VI Dyrektywy jako załącznik L zawierający przykładowy katalog usług świadczonych drogą elektroniczną, a w samym art. 9 ust. 2 tejże dyrektywy traktującym o usługach, które uważa się za świadczone w miejscu siedziby usługodawcy, a nie jak, zgodnie z regułą ogólną, usługodawcy, dodano kolejne tiret do punktu e), mianowicie: „usługi dostarczane drogą elektroniczną, między innymi te określone w załączniku L”. Dzięki temu przedsiębiorcy z UE dostarczający swoje usługi konsumentom mieszkającym poza jej terytorium nie muszą już obciążać ich podatkiem VAT, a tym samym cena usługi jest konkurencyjna w stosunku do cen stosowanych przez przedsiębiorców spoza UE, sprzedających te same usługi w swoim kraju.

Druga zmiana to wprowadzenie do art. 9 VI Dyrektywy punktu f), zgodnie z którym przedsiębiorcy spoza UE, którzy chcieliby na jej terenie dostarczać osobom fizycznym produkty elektroniczne, zobowiązani są do zarejestrowania się w jednym wybranym przez siebie kraju członkowskim oraz do odprowadzania podatków zgodnie z deklaracją, w której wskazaliby sprzedaż z podziałem na poszczególne kraje, w których jej dokonywali oraz do stosowania stawek obowiązujących w tych krajach. Dzięki tej regulacji udało się zapobiec wcześniejszemu pomysłowi, który zakładał obowiązek rejestracji w każdym państwie członkowskim, co wiązało się z nadmierną biurokracją. Artykułem 26c VI Dyrektywy wprowadzono specjalne zasady opodatkowania dla podatników mających siedzibę poza UE świadczących usługi dla podmiotów niebędących podatnikami.

---

<sup>27</sup> Szósta Dyrektywa Rady z 17 maja 1977 roku.

<sup>28</sup> K. Sachs, *Opodatkowanie handlu elektronicznego podatkiem VAT*, Przegląd Podatkowy 6/2002, s. 25.



Największym z problemów, jakie pojawiły się po wprowadzeniu tych przepisów, była wątpliwość, czy usługodawcy spoza Unii Europejskiej będą tych przepisów przestrzegać oraz czy można stosować domniemanie znajomości prawa europejskiego np. przez amerykańskiego producenta oprogramowania? Pomimo niewątpliwego postępu w omawianej dziedzinie, w literaturze dostrzega się problemy, na które ciągle brak jest rozwiązania<sup>29</sup>.

Przyjęte powyżej rozwiązania zostały prolongowane poprzez kolejne Dyrektywy: 2006/58/WE (przedłużenie do 31 grudnia 2006 roku), 2006/138/WE – odnosząca się już do Dyrektywy 2006/112/WE (do 31 grudnia 2008 roku) oraz 2008/8/WE z 12 lutego 2008 roku, która przedłużyła zakres stosowania wcześniejszych przepisów do końca grudnia 2009 roku. Dodatkowo prolongowane zostało do końca roku 2014 obowiązywanie przepisów rozdziału 6 Tytułu XII VI Dyrektywy konstytuującego procedurę szczególną dotyczącą podatników niemających siedziby, którzy świadczą usługi drogą elektroniczną na rzecz osób niebędących podatnikami<sup>30</sup>. Zmianie ulegnie również od 2010 roku część przepisów tejże Dyrektywy dotyczących określenia miejsca świadczenia usług – rozdział 3 Tytułu V. Nowelizacja ta jest dość obszerna i wymaga oddzielnego omówienia.

## 7.2. Podatki bezpośrednie

W przypadku podatków bezpośrednich zwrócić warto uwagę na kilka praktycznych zagadnień, które rodzą problemy w praktyce. Pierwszym z nich jest ustalenie jurysdykcji podatkowej dla transakcji elektronicznych. Istotne znaczenie dla podatków dochodowych ma uznanie przedsiębiorcy zajmującego się handlem elektronicznym za rezydenta lub nierezydenta danego kraju. Jeśli przyjmiemy, że przysługuje mu pierwszy z wymienionych statusów, to podlega on nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu – od całości swoich dochodów. Jeśli natomiast okaże się, że jednak rezydentem danego kraju nie jest, podlega jedynie obowiązkowi podatkowemu ograniczonemu – od dochodów uzyskanych w tym kraju. Spółka może zostać uznana za rezydenta tego kraju, w którym położone jest miejsce jej efektywnego zarządzania (*place of effective management*). Jednakże może też dokonywać swej działalności w kraju, którego nie jest rezydentem, poprzez zakład (*permanent establishment*). Jego definicję podaje Konwencja Modelowa OECD w art. 5, zgodnie z którym zakładem jest stałe miejsce, w którym działalność gospodarcza przedsiębiorcy jest w całości lub częściowo wykonywana. W Komentarzu do tego artykułu znaleźć można podrozdział zatytułowany „Handel elektroniczny”<sup>31</sup>. Kwestią sporną pozostawało, czy umieszczony w jakimś państwie sprzęt komputerowy – serwer – może zostać potraktowany jako zakład<sup>32</sup>. Komentarz wyjaśnia, że nie jest zakładem strona internetowa, natomiast serwer tak, jeżeli ma charakter trwały, niezależnie od tego, czy obsługują go jacyś ludzie – pracownicy przedsiębiorcy. Wskazuje się również, że korzystanie z pomocy dostawcy

---

<sup>29</sup> *Ibidem*, s. 27.

<sup>30</sup> Patrz: art. 357 i nast. VI Dyrektywy.

<sup>31</sup> Patrz punkty 42.1–42.10 Modelowej Konwencji OECD.

<sup>32</sup> M. Zdyb, *Opodatkowanie obrotu elektronicznego w Modelowej Konwencji OECD*, Przegląd Podatkowy, 8/2006, s. 12.

usług internetowych nie powoduje powstania u niego zakładu, bo nie posiada on pełnomocnictwa do zawierania umów z klientami w imieniu przedsiębiorstwa. Jeśli jednak przedsiębiorca jest właścicielem serwera lub go dzierżawi, to powoduje to powstanie zakładu w rozumieniu przepisów Konwencji. Nie powstaje zakład, jeżeli serwer wykorzystywany jest do działalności przygotowawczej i pomocniczej, np. reklamy.

W literaturze podkreśla się potrzebę modyfikacji definicji zakładu zawartej w art. 5 Konwencji Modelowej OECD, w celu dalszego dostosowania jej do potrzeb handlu elektronicznego, a nawet wprowadzenia definicji „wirtualnego zakładu” i stworzenia nowej regulacji prawnej dla *e-commerce*<sup>33</sup>.

Ciekawym zagadnieniem jest opodatkowanie korzystania z nieodpłatnego oprogramowania typu *open source*<sup>34</sup>. Początkowo uważano je za nieodpłatne świadczenie w podatku dochodowym, ale od 7 marca 2001 roku, dzięki odpowiedzi Ministra Finansów na zapytanie poselskie, przyjęto, że nie powstaje przychód po stronie podatnika, zwłaszcza że ciężko jest ustalić wartość tego świadczenia. Minister Finansów podkreślił jednak, że każdy przypadek należy rozpatrywać indywidualnie ze względu na różnorodność form wykorzystywania tego typu programów. Licencja dla takiego programu nie może zostać uznana za wartość materialną i prawną, nie podlega bowiem amortyzacji – nie można ustalić jej wartości początkowej. By objąć tę dostawę podatkiem VAT, czynność musiałaby być odpłatna.

Kolejnym przykładem praktycznych problemów związanych z *e-commerce* jest opodatkowanie korzyści nabytych w wyniku korzystania z oprogramowania komputerowego wykorzystywanego do prowadzenia działalności gospodarczej, a nie do dalszej odsprzedaży, dostarczonego przez przedsiębiorcę zagranicznego na podstawie nieprzenoszalnej i niewyłącznej licencji<sup>35</sup>. W zasadzie nie stosuje się tu zasad dla należności licencyjnych, przewidzianych w art. 12 Konwencji Modelowej OECD. W związku z tym nie stosuje się tzw. podatku u źródła, tj. polski przedsiębiorca otrzymujący program komputerowy nie musi pobrać podatku od zapłaty za ten program. Zasady przewidziane dla opodatkowania należności licencyjnych stosujemy tylko wówczas, jeśli takie traktowanie przewiduje wyraźnie umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania. Organy podatkowe nie zawsze prezentują jednolite stanowisko w tej kwestii. Od typu programu i jego licencji zależeć często będzie, czy korzystanie z niego będzie opodatkowane jako zyski przedsiębiorstw (art. 7 Konwencji) czy jako należności licencyjne (art. 12 Konwencji)<sup>36</sup>.

Niejednolite interpretacje są również wydawane przez organy podatkowe, jeśli chodzi o kwestię kwalifikacji przychodów uzyskanych z reklamy za pomocą programu Google AdSense<sup>37</sup>. Zdaniem Naczelnika Urzędu Skarbowego w Mińsku Mazowieckim podatek umieszczający na swojej stronie internetowej reklamy za określoną kwotę pieniędzy

<sup>33</sup> *Ibidem*, s. 18.

<sup>34</sup> M. Pogoński, *Konsekwencje wykorzystania nieodpłatnego oprogramowania typu open source*, Przegląd Podatkowy, 7/2008, s. 50.

<sup>35</sup> K.G. Szymański, M. Krajewski, J. Ogorzałek, *Podatek u źródła z tytułu płatności za korzystanie z oprogramowania komputerowego*, Przegląd Podatkowy, 1/2007, s. 13.

<sup>36</sup> R. Kubacki, A. Bartosiewicz, *Przychody z handlu elektronicznego a Konwencja Modelowa OECD*, cz. I, Monitor Podatkowy, 5/2002, s. 6.

<sup>37</sup> [www.vagla.pl](http://www.vagla.pl) [ostatnia wizyta: 8.04.2009]

zawiera umowę najmu, przez co dochody uzyskane z tej działalności może opodatkować na zasadach ogólnych lub w postaci zryczałtowanej<sup>38</sup>. Innego zdania był Naczelnik Urzędu Skarbowego w Wadowicach, uznając opisaną wyżej działalność za pozarolniczą działalność gospodarczą, a nie najem<sup>39</sup>. Jak widać, brak jest niekiedy jednolitego stanowiska przy opodatkowaniu niektórych działalności zaliczanych do handlu elektronicznego.

## 8. Podsumowanie

Opodatkowanie handlu elektronicznego rodzić będzie nadal problemy, zwłaszcza ze względu na rozwój technologiczny, jaki ma miejsce dookoła nas. Widoczne jest również rosnące zainteresowanie organów podatkowych przedsiębiorcami sprzedającymi swoje produkty przez Internet. Pozytywnie należy jednak ocenić ciągłe prace nad tą tematyką i próby stworzenia regulacji, które pozwolą na zachowanie możliwości stosowania klasycznych zasad podatkowych również do szybko rozwijającej się dziedziny, jaką jest *e-commerce*.

---

<sup>38</sup> Postanowienie z 11 stycznia 2007 roku o sygnaturze 1412/PD/415-38/06, <http://sip.mf.gov.pl> [ostatnia wizyta: 14.04.2009].

<sup>39</sup> Postanowienie z dnia 18 grudnia 2006 roku o sygnaturze PD1A/415-39/06, <http://sip.mf.gov.pl> [ostatnia wizyta: 14.04.2009].